

Balans

CBN over kleine vennootschappen

Auteur(s): Stefaan Van
Crombrugge

Editie: 755 p. 5

Publicatiedatum: 31 januari 2016

CBN over kleine vennootschappen

De Accountancywet van 18 december 2015 heeft voor de boekjaren die aanvangen na 31 december 2015, de groottecriteria op basis waarvan beoordeeld wordt of een vennootschap een kleine vennootschap is, aangepast en heeft ook het begrip van de microvennootschap ingevoerd (*BS* 30 december 2015). De Commissie voor Boekhoudkundige Normen heeft daarover al meteen een ontwerpadvies uitgebracht (Ontwerpadvies van 13 januari 2016 - Beoordeling groottecriteria artikelen 15 en 15/1 W.Venn.).

Dit ontwerpadvies is vrij uitgebreid (14 p.). In de hiernavolgende uiteenzetting zullen wij ons in de mate van het mogelijke beperken tot die elementen van het ontwerp die meer bieden dan de wettekst.

Herhalen wij even wat de nieuwe groottecriteria zijn.

a. Kleine vennootschappen zijn deze vennootschappen met rechtspersoonlijkheid, die op balansdatum van het laatst afgesloten boekjaar niet meer dan één der volgende criteria overschrijden :

- jaargemiddelde van het personeelsbestand : 50;
 - jaaromzet exclusief BTW : 9.000.000 euro;
 - balanstotaal : 4.500.000 euro
- (art. 15, § 1 W.Venn.).

b. Microvennootschappen zijn kleine vennootschappen met rechtspersoonlijkheid, die op datum van de jaarafsluiting geen dochtervennootschap of moedervennootschap zijn en niet meer dan één van de volgende criteria overschrijden :

- jaargemiddelde van het personeelsbestand : 10;
 - jaaromzet exclusief BTW : 700.000 euro;
 - balanstotaal : 350.000 euro
- (art. 15/1, § 1 W.Venn.).

De Commissie wijst er meteen op dat microvennootschappen een *subcategorie* van kleine vennootschappen zijn, zodat wanneer in wettelijke bepalingen verwezen wordt naar

kleine vennootschappen, daarin tevens de microvennootschappen vervat zijn. Bijgevolg gelden voor microvennootschappen alle regels vermeld in artikel 15 W.Venn., tenzij artikel 15/1 W.Venn. expliciet een afwijkende bepaling bevat (Ontwerpadvies, nr. 4).

1. Personeelsbestand

Wat het criterium van het personeelsbestand betreft, is een eerste opvallende wijziging, die ook door de Commissie wordt benadrukt, dat het overschrijden van de *grens van 100 werknemers* niet meer zoals vroeger automatisch tot gevolg heeft dat de vennootschap niet langer kan worden aangemerkt als een kleine vennootschap (zie ook *Balans* nr. 743, 1).

Een tweede in het oog springende wijziging is dat het aantal werknemers voortaan wordt berekend op basis van de *DIMONA-aangifte* in plaats van het personeelsregister (zie ook *Balans* nr. 742, 3). De Commissie vat de nieuwe regeling aldus samen dat het gemiddelde personeelsbestand moet worden berekend als het gemiddeld aantal werknemers in voltijdse equivalenten, dat is geregistreerd in de DIMONA-databank per einde van elk maand van het boekjaar (Ontwerpadvies, nr. 7). Wanneer de tewerkstelling *niet* valt onder de registratieverplichting in de DIMONA-databank, is het gemiddelde personeelsbestand het gemiddelde, in voltijdse equivalenten, van de in het algemeen personeelsregister of in een gelijkwaardig document ingeschreven aantal werknemers per einde van elke maand van het beschouwde boekjaar (Ontwerpadvies, nr. 8).

2. Omzet

Voor de omschrijving van het gewone begrip omzet citeert de Commissie de relevante bepalingen uit het uitvoeringsbesluit bij het Wetboek van Vennootschappen (art. 96, I.A KB/W.Venn.) en verwijst zij naar haar vroegere adviezen daarover (Ontwerpadvies, nr. 10). Daarbij wijst zij er ook op dat de nieuwe modellen van de resultatenrekening bij de nieuwe Europese Accountancyrichtlijn (Richtlijn 2013/34/EU) niet meer in rubrieken voorzien voor de *uitzonderlijke* opbrengsten en de *uitzonderlijke* kosten : deze resultaten moeten voortaan worden gekwalificeerd, naargelang van hun aard, als bedrijfsresultaten of financiële resultaten; maar binnen die twee categorieën wordt nog wel gesproken over *niet-recurrente* resultaten (Ontwerpadvies, nr. 10, noot 7).

De wet voorziet ook in een *afwijkende regeling*. Wanneer de opbrengsten die voortspruiten uit het gewone bedrijf van een vennootschap, voor meer dan de helft bestaan uit opbrengsten die niet aan de omschrijving beantwoorden van de post 'omzet', dan moet voor de toepassing van artikel 15, § 1 en artikel 15/1, § 1 W.Venn. onder omzet worden verstaan : "het totaal van de bedrijfs- en financiële opbrengsten met uitsluiting van de niet-recurrente opbrengsten" (art. 15, § 5, al. 3 en art. 15/1, § 5, al. 3 W.Venn.). De Commissie verduidelijkt deze afwijkende regeling dan als volgt.

* Wat de *bedrijfsopbrengsten* betreft moet voor de afwijkende regeling, naast de klassieke omzet, tevens de toename of afname van de voorraad goederen in bewerking, gereed product, onroerende goederen bestemd voor verkoop en bestellingen in uitvoering in rekening worden gebracht, samen met de geactiveerde intern geproduceerde vaste activa en de andere bedrijfsopbrengsten.

* Wat de *financiële opbrengsten* betreft, worden hieronder voor de afwijkende regeling tevens de 'Andere financiële opbrengsten' begrepen (Ontwerpadvies, nr. 12-13).

3. Duur van het boekjaar

De wet van 18 december 2015 herneemt, met het oog op de berekening van de omzet, de

reeds in het bestaande artikel 15, § 3 W.Venn. voorkomende regel voor het geval dat een boekjaar een duur van *minder of meer dan 12 maanden* heeft. Maar zij voegt daar nu aan toe dat dit een *uitzonderlijk* geval is en dat de duur niet langer kan zijn dan 24 maanden min één kalenderdag (art. 15, § 4 W.Venn.; zie ook *Balans* nr. 743, 3). De Commissie leest daarin de bevestiging van de mening die zij al langer vooropstelt, dat de wet zich ertegen verzet dat het boekjaar stelselmatig een duur zou hebben, die verschilt van 12 maanden (Ontwerpadvies, nr. 14). Die opvatting is ons altijd als evident voorgekomen (S. VAN CROMBRUGGE, "Verlenging of verkorting van het boekjaar", in P. BEGHIN, e.a., (ed.), *Gentse geschriften. Uitstel en anticipatie van winstneming in het fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 1997, 127 e.v.).

4. Beoordeling al of niet op geconsolideerde basis

Beginsel

Een grote vernieuwing van de wet van 18 december 2015 bestaat erin dat de *enkelvoudige* jaarrekening in beginsel voor niet-moedervervennootschappen de basis wordt voor de beoordeling of de groottecriteria worden overschreden (art. 15, § 7, al. 1 W.Venn.) (Ontwerpadvies, nr. 16).

Afwijking

Voor moedervervennootschappen en voor vennootschappen die zijn opgericht met als enig doel de verslaggeving van bepaalde informatie te ontwijken, blijft daarentegen de beoordeling *opgeconsolideerdebasis* gelden (art. 15, § 7, al. 1 W.Venn.). Vennootschappen die een consortium vormen zoals bepaald in artikel 10 W.Venn. worden daarbij gelijkgesteld met een moedervervennootschap (art. 15, § 7, al. 2 W.Venn.). In dit verband wijst de Commissie erop dat geen enkel lid van een consortium een microvennootschap kan zijn (Ontwerpadvies, nr. 18) : om een microvennootschap te zijn, mag een vennootschap geen moedervervennootschap zijn en er dus ook niet mee gelijkgesteld zijn (art. 15/1, § 1, aanhef W.Venn.).

De beoordeling op geconsolideerde basis geldt uitsluitend voor de moedervervennootschap zelf en niet voor de andere verbonden vennootschappen indien deze zelf geen moedervervennootschappen zijn (Ontwerpadvies, nr. 19). Een beoordeling van de groottecriteria op geconsolideerde basis impliceert niet dat de moedervervennootschap effectief een geconsolideerde jaarrekening moet publiceren (Ontwerpadvies, nr. 19).

Wanneer de groottecriteria moeten worden beoordeeld op geconsolideerde basis, moet naar de mening van de Commissie rekening worden gehouden met de gegevens van alle verbonden vennootschappen. Een verbonden vennootschap blijft immers een verbonden vennootschap, ook al zou zij bij toepassing van de consolidatiebepalingen van het KB/W.Venn. buiten de consolidatiekring worden gelaten. In artikel 15, § 6 W.Venn. is de mogelijkheid die wordt geboden door de artikelen 107 tot 112 KB/W.Venn. (i.v.m. de mogelijkheid om vennootschappen buiten de consolidatiekring te laten), immers niet ingebouwd (Ontwerpadvies, nr. 20).

BEREKENINGSMETHODEN OP GECONSOLIDEERDE BASIS

Voor moedervervennootschappen vindt de berekening van de geconsolideerde omzet en het geconsolideerde balanstotaal in beginsel plaats volgens al de consolidatiebepalingen van het uitvoeringsbesluit bij het Wetboek van Vennootschappen. Dit betekent dat de verrekeningen en weglatingen van de artikelen 137 en 144 KB/W.Venn., zoals bv. de weglating van onderlinge vorderingen en schulden, worden toegepast (Ontwerpadvies, nr. 22).

Maar om te vermijden dat uitsluitend voor de beoordeling van de groottecriteria van een vennootschap een volledige consolidatieoefening zou moeten plaatsvinden, voorziet de wet van 18 december 2015 in een *vereenvoudigde methode* : indien de in het KB/W.Venn. bedoelde verrekeningen en elke daaruit voortvloeiende weglating niet worden verricht, worden de grensbedragen betreffende het balanstotaal en de netto-omzet vermeerderd met 20 procent (art. 15, § 6, al. 2 W.Venn.). De wet laat m.a.w. toe louter de totalen van de omzet en de balanstotalen van al de verbonden vennootschappen eenvoudig op te tellen (Ontwerpadvies, nr. 25).

De Commissie geeft eenvoudige cijfervoorbeelden van elk van beide berekeningsmethoden.

BEOORDELINGSDATUM

Naar de mening van de Commissie moeten de jaaromzet en het balanstotaal voor verbonden vennootschappen, net zoals dit het geval is bij niet-verbonden vennootschappen, worden vastgesteld *op balansdatum*. Bijgevolg zal op de balansdatum van iedere individuele vennootschap moeten worden nagegaan met welke vennootschappen zij verbonden is in de zin van artikel 11 W.Venn. Dit geldt ongeacht de datum waarop de geconsolideerde jaarrekening van de moedervernootschap wordt afgesloten. Voor de vaststelling van de geconsolideerde cijfers ter beoordeling van de groottecriteria is niet voorzien in een alternatieve datum zoals voor de opmaak van de geconsolideerde jaarrekening (art. 119, al. 2 KB/W.Venn.). De toetsing van de groottecriteria vindt aldus plaats op basis van de laatst opgemaakte jaarrekeningen van de verbonden vennootschappen (Ontwerpadvies, nr. 29-30).

GROEPSVORMING TIJDENS HET BOEKJAAR

Wanneer de verbondenheid pas in de loop van het boekjaar tot stand is gekomen, is de Commissie van mening dat slechts het deel van de omzet, evenredig aan de periode die loopt vanaf het ontstaan van de verbondenheid tot de afsluitdatum van het boekjaar, in aanmerking moet worden genomen voor de beoordeling van de criteria van artikel 15, § 1 W.Venn. op geconsolideerde basis. Dit betekent dat enkel de postacquisitieomzet in aanmerking komt (Ontwerpadvies, nr. 31). Indien de vereenvoudigde methode (criteria verhoogd met 20 procent) wordt gehanteerd, kan de postacquisitieomzet volgens de Commissie worden bepaald ofwel op basis van de werkelijke omzet voor de periode vanaf welke de verbondenheid tot stand kwam, ofwel door een proratering in functie van het verstreken aantal volledige maanden sedert de overname van de vennootschap (Ontwerpadvies, nr. 32).

5. Uitgestelde werking

De wet van 18 december 2015 voert een uitgestelde werking in van het overschrijden of niet meer overschrijden van de criteria. Wanneer meer dan één van de criteria worden overschreden of niet meer worden overschreden, heeft dit slechts gevolgen wanneer dit zich gedurende twee achtereenvolgende boekjaren voordoet. De gevolgen gaan in dat geval in vanaf het boekjaar dat volgt op het boekjaar gedurende hetwelk meer dan één van de criteria voor de tweede keer werden overschreden of niet meer werden overschreden (art. 15, § 2 en 15/1, § 2 W.Venn.; zie ook *Balans* nr. 743, 2-3 en nr. 754, 1).

De Commissie noemt dit een toepassing van het *consistentiebeginsel* (Ontwerpadvies, nr. 33). Door een eenmalige overschrijding zal een vennootschap haar statuut van kleine vennootschap niet verliezen; omgekeerd zal een vennootschap door het eenmalig niet overschrijden van meer dan één criterium evenmin een kleine vennootschap worden

(Ontwerpadvies, nr. 33). Onder verwijzing naar een persmededeling van 19 juni 2015 van de minister van Werk, Economie en Consumenten, belast met Buitenlandse Handel, drukt de Commissie het zo uit dat het vroegere vermoeden dat een vennootschap groot is, met andere woorden wordt omgedraaid naar een vermoeden dat een vennootschap klein is (Ontwerpadvies, nr. 34).

Voor de inwerkingtreding van deze nieuwe regeling van uitgestelde werking voorziet de wet van 18 december 2015 in een *overgangsregeling*: de nieuwe artikelen 15, § 2 en 15/1, § 2 W.Venn. zijn voor één keer niet van toepassing op het eerste boekjaar dat een aanvang neemt na 31 december 2015 (art. 63, al. 1 wet van 18 december 2015).

Voor het eerste boekjaar dat een aanvang neemt na 31 december 2015, moet dus uitsluitend worden nagegaan of de vennootschap op de balansdatum van het laatst afgesloten boekjaar meer dan één van de verhoogde criteria van de nieuwe artikelen 15 en 15/1 W.Venn. overschrijdt (Ontwerpadvies, nr. 38).

De voorbereidende werkzaamheden van de wet van 18 december 2015 geven het voorbeeld van een vennootschap die voor het boekjaar 2014 meer dan één van de nieuwe criteria van artikel 15 W.Venn. overschrijdt, maar dat niet meer doet voor het boekjaar 2015. De vennootschap wordt dan voor het boekjaar 2016 meteen een kleine vennootschap (*Parl.St. Kamer 2015-16, nr. 54-1444/001, 28 en 8*). Op haar beurt geeft de Commissie van deze inwerkingtredeingsregels verschillende uitgewerkte voorbeelden (Ontwerpadvies, nr. 39-50).

Wie daarvoor belangstelling heeft, kan tot uiterlijk 25 februari 2016 (17.00 u) opmerkingen bij het ontwerpadvies indienen bij de Commissie, ofwel per brief (Commissie voor Boekhoudkundige Normen, City Atrium, Vooruitgangstraat 50, 1210 Brussel) ofwel per e-mail (cnc.cbn@cnc-cbn.be).

Kaderstukje

Consortium en microvennootschappen

Volgens het besproken ontwerpadvies kan geen enkel lid van een consortium een 'microvennootschap' zijn (ontwerpadvies, nr. 18). Het ontwerp leidt dit af, (1) uit het feit dat vennootschappen die een consortium vormen in het kader van de nieuwe KMO-definitie worden gelijkgesteld met een moedervernootschap (art. 15, § 7, lid 2 W.Venn.); en (2) uit het feit dat moedervernootschappen (en dus ook daarmee gelijkgestelde vennootschappen) nooit microvennootschappen kunnen zijn (art. 15/1, § 1, aanhef W.Venn.).

De vraag is evenwel of het ontwerpadvies hiermee niet te kort door de bocht gaat. De wet stelt vennootschappen die een consortium vormen weliswaar gelijk met moedervernootschappen. Maar bij nader inzien doet zij dit slechts "voor de toepassing van [§ 7] en § 6" van artikel 15 W.Venn. inzake de nieuwe KMO-definitie. Die twee paragrafen bepalen in welke gevallen de criteria inzake personeel, omzet en balanstotaal (om als een 'kleine' vennootschap te kunnen worden aangemerkt) wel of niet op geconsolideerde wijze moeten worden toegepast. De gelijkstelling met een moedervernootschap (in art. 15, § 7 W.Venn.) heeft dus een beperkte finaliteit; zij dient slechts om ervoor te zorgen, dat bij vennootschappen die een consortium vormen, de voormelde criteria in ieder geval op geconsolideerde basis worden toegepast bij het beoordelen of de betrokken vennootschappen wel of niet 'klein' zijn.

Uit niets blijkt daarentegen dat die gelijkstelling ook zou moeten worden toegepast om uit te maken of vennootschappen - die als 'klein' kunnen worden aangemerkt - eventueel bovendien als 'microvennootschappen' kunnen worden beschouwd. Weliswaar is daarvoor a priori vereist, dat de betrokken vennootschap 'klein' is. Bij vennootschappen die een consortium vormen wil dit zeggen, dat zij op 'geconsolideerde' basis 'klein' moeten zijn (want bij de beoordeling of ze klein zijn, worden zij met een moedervernootschap gelijkgesteld, waaruit de verplichting volgt de criteria geconsolideerd toe te passen). Maar zodra blijkt dat ze 'klein' zijn, lijkt de wettekst op geen enkele manier uit te sluiten, dat ze eventueel ook in aanmerking komen voor de kwalificatie als 'microvennootschap'. Voor dit laatste is weliswaar vereist dat men geen 'moedervernootschap' mag zijn, maar uit de wettekst blijkt nergens dat vennootschappen die een consortium vormen ook in verband met het wel of niet voldoen aan deze vereiste met een 'moedervernootschap' zouden moeten worden gelijkgesteld.

De discussie is ver van louter academisch. Aan de kwalificatie van 'microvennootschappen' zijn belangrijke fiscale gevolgen verbonden. Zo is bv. de belastingvermindering die men kan verkrijgen wanneer men investeert in aandelen van een startende vennootschap een stuk hoger wanneer die vennootschap een 'microvennootschap' blijkt te zijn (cf. de tax shelter voor starters; *Balans*, nr. 753, 5).

Als men het ontwerpadvies volgt, zouden vennootschappen die een consortium vormen, nooit voor deze hogere belastingvoordelen in aanmerking kunnen komen, omdat ze nooit een 'microvennootschap' zouden kunnen zijn.

Het valt derhalve te hopen dat de Commissie voor Boekhoudkundige Normen, bij het uitwerken van haar definitief advies, deze kwestie nog eens van naderbij bestudeert, en hopelijk haar visie ter zake nog bijstuurt. (*Jan Van Dyck*)